

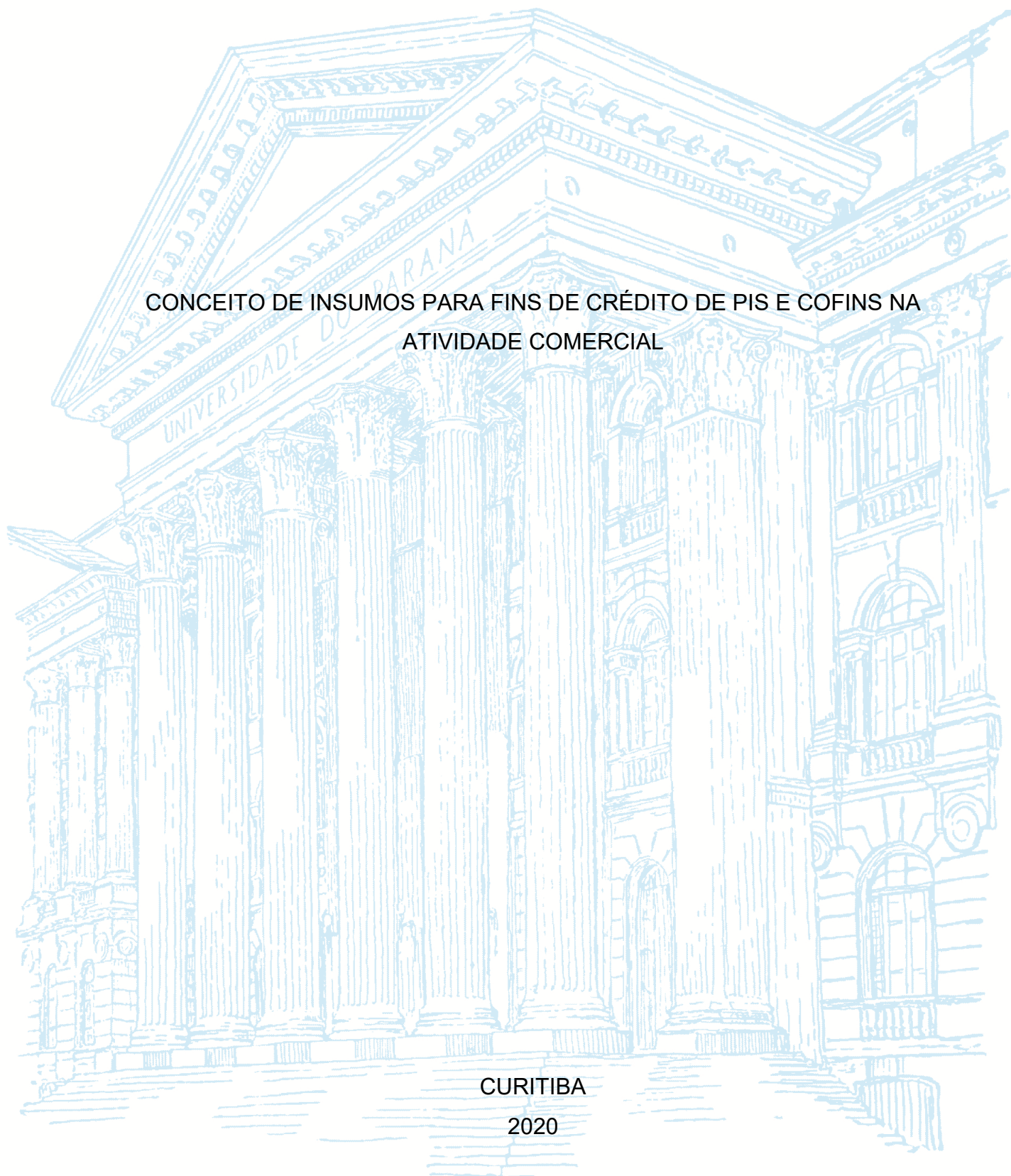
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MILENA FERREIRA CAVAGNARI

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NA
ATIVIDADE COMERCIAL

CURITIBA

2020



MILENA FERREIRA CAVAGNARI

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NA
ATIVIDADE COMERCIAL

Monografia apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil Tributária.

Orientador: Prof. Dr. José Julberto Meira Junior

CURITIBA
2020

TERMO DE APROVAÇÃO

MILENA FERREIRA CAVAGNARI

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NA ATIVIDADE COMERCIAL

Monografia apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Prof. Dr. José Julberto Meira Junior

Prof.

Cidade, 19 de julho de 2020.

RESUMO

Resumo. O presente trabalho monográfico objetivou estudar o conceito de insumos do PIS e da COFINS não cumulativos, e a sua aplicabilidade para empresas que desempenham atividades comerciais. No decorrer do trabalho, pretendeu-se, inicialmente, analisar os principais aspectos das contribuições do PIS e da COFINS no regime não cumulativo. Em um segundo momento, foi tratado do conceito de insumo no panorama geral, em âmbito administrativo e judicial. Destaca-se que, a presente análise tomou como base, principalmente, o conceito de insumos definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR, que fixou critérios para a definição de insumos e considerou ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, que resultavam numa restrição do conceito. Ademais, para que os objetivos do trabalho fossem atingidos, utilizou-se como principal método a pesquisa jurisprudencial, de modo que a análise da possibilidade de creditamento de insumos para empresas comerciais baseou-se nas recentes decisões proferidas no âmbito administrativo e judicial dando aplicação ao novo conceito definido pelo STJ.

Palavras-chave: 1. Tributário 2. PIS 3. COFINS 4. Insumos 5. Crédito 6. Atividade comercial

ABSTRACT

Abstract. This monographic work aimed to study the concept of non-cumulative PIS and COFINS inputs, and their applicability to companies that perform commercial activities. In discussing the work, it was initially intended to analyze the main aspects of the contributions of PIS and COFINS in the non-cumulative regime. In a second step, the concept of input was treated in the general panorama, in administrative and judicial scope. It is noteworthy that, the present analysis mainly based on the concept of inputs defined by the STJ in REsp nº 1,221,170-PR, which established criteria for the definition of inputs and considered Normative Instructions nº 247/2002 and 404 illegal. / 2004, which resulted in a restriction of the concept. Furthermore, in order for the objectives of the work to be achieved, jurisprudential research was used as the main method, so that the analysis of the possibility of crediting inputs to commercial companies was based on the recent decisions made in the administrative and judicial scope, giving application to the new concept defined by the STJ.

Keywords: 1. Tax 2. PIS 3. COFINS 4. Inputs 5. Credit 6. Commercial activity

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	7
1.2 OBJETIVOS	8
1.2.1 Objetivo Geral	8
1.2.2 Objetivos Específicos	8
1.3 JUSTIFICATIVA	8
2 AS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS E O REGIME NÃO CUMULATIVO	10
2.1 CONTEXTO HISTÓRICO.....	11
2.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	14
2.2.1 Critério Material	16
2.2.2 Critério Espacial	17
2.2.3 Critério Temporal.....	18
2.2.4 Critério Pessoal	18
2.2.5 Critério Quantitativo.....	19
2.3 A SISTEMÁTICA DA NÃO CUMALITIVIDADE DO PIS E DA COFINS	20
3 O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS.....	25
3.1 PARA AS AUTORIDADES FAZENDÁRIAS	25
3.2 NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.....	26
3.3 NA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL	30
4 OS INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL	33
4.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS.....	33
4.2 ATUAL ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB).....	34
4.3 ATUAL ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCIAS (CARF)	36
4.4 ATUAL ENTENDIMENTO DO PODER JUDICIÁRIO	40
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
REFERÊNCIAS.....	45

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O regime não cumulativo das contribuições do PIS e da COFINS foi instituído por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, que acrescentou o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal (CF) de 1988, outorgando à legislação infraconstitucional o poder de estabelecer à quais setores referido regime seria aplicável.

Nos termos das Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que regem as supracitadas contribuições, ao contribuinte sujeito ao regime da não cumulatividade é permitido o aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS e da COFINS sobre diversos gastos, dentre eles, aqueles referentes aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No entanto, apesar de autorizar o referido creditamento, o legislador deixou de conceituar o que seria o termo “insumos”, resultando em interpretações diversas e, muitas vezes, diferentes sobre a palavra para fins de apropriação de créditos da contribuição para o PIS e COFINS.

Com o viés de resolver o referido problema, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em abril de 2018, proferiu acórdão onde restou definido que o conceito de insumo deve ser interpretado à luz dos critérios de essencialidade e relevância para a atividade exercida pela empresa.

Posteriormente, a Receita Federal do Brasil (RFB), por meio do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, apresentou as principais repercussões e interpretações do órgão decorrente da definição do conceito de insumos estabelecido pelo STJ. Nesta oportunidade a RFB se manifestou pela inexistência de insumos referentes à atividade comercial.

Neste sentido, considerando a relevância econômica do tema, faz-se necessário o exame da legislação e do posicionamento jurisprudencial a fim de firmar posicionamento acerca da possibilidade da aplicação do conceito de insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS nas atividades comerciais.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Estudar o conceito de “insumo” para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade, mais especificamente no que se refere à empresas dedicadas a atividades comerciais.

1.2.2 Objetivos Específicos

Em um primeiro momento, o objetivo será fazer uma análise das contribuições do PIS e da COFINS, desde seu aspecto histórico até as principais regras aplicáveis às referidas contribuições.

Em seguida, será analisado o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Posteriormente, a exposição mapeará o conceito de insumo bem como as principais interpretações e conflitos existentes acerca do mesmo.

Serão identificadas eventuais alterações do referido conceito ao longo da evolução das discussões tributárias no país.

E, por fim, o objetivo será verificar a possibilidade da aplicabilidade do conceito de “insumo” para fins de creditamento de PIS e COFINS no que se refere à atividade comercial, principalmente sob o viés da atual legislação e cenário jurisprudencial.

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente estudo possui grande relevância no atual cenário econômico brasileiro, pelo fato de que os custos tributários possuem extrema relevância para as a consecução das atividades de uma empresa.

Deste modo, o objetivo do trabalho é demonstrar o impacto e a relevância que a tributação pode ter nos custos da atividade empresarial bem como no preço repassado aos consumidores finais, principalmente no que se refere à empresas que exerçam atividades comerciais.

Assim, a análise visa a possibilidade do aproveitamento de créditos de despesas que, em momento anterior não eram apuradas como base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS para as atividades comerciais, mas que, por conta de alterações interpretativas, e com base na atual jurisprudência, poderiam ser permitidos.

2 AS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS E O REGIME NÃO CUMULATIVO

Em um primeiro momento, antes de ser aprofundada a matéria objeto deste trabalho, faz-se necessária uma análise acerca do que é entendido como contribuição, passando pelos aspectos históricos das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, até a hipótese de incidência das mesmas.

As contribuições são tributos destinados ao custeio da seguridade social, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, nos termos do Art. 149 da Constituição Federal (CF)¹.

Para que uma contribuição possa ser instituída, ela deverá possuir uma destinação específica. Assim, a justificativa para a sua criação seriam ações com finalidades específicas, referindo-se a determinado grupo de pessoas, onde estas, enquanto contribuintes, custeariam a promoção destes fins através do referido tributo (PAULSEN, 2019, p. 215).

Acerca das contribuições, entende Machado Segundo (2019, p. 318):

As contribuições caracterizam-se, essencialmente, pelo fato de serem instituídas para atender a finalidades específicas. Nos termos do art. 149 da CF/88, as contribuições podem ser instituídas com a finalidade de: (i) custear a seguridade social; (ii) atender a outras finalidades de natureza social; (iii) atender ao interesse de categorias profissionais ou econômicas; (iv) intervir no domínio econômico. Em face do art. 149-A da Constituição, nela inserido pela EC nº 39/2002, tornou-se possível, ainda, a instituição de contribuição para o custeio da iluminação pública.

Tratando especificamente das contribuições sociais, discorre Coêlho (2019, p. 82):

As contribuições sociais, primeiro tipo de contribuição mencionado pelo art. 149 da Lei Maior, são vocacionadas a custear as despesas da União na área social, o que inclui, por exemplo, assistência e previdência social, saúde e educação. Elas abundam em nosso

Oliveira (2011, p. 25), ao conceituar as contribuições sociais, adentrou a especificidade da destinação à seguridade social. Vejamos.

¹ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

O Estado necessita de receitas para exercer as funções que lhe compete (proporcionar segurança, saúde, educação, lazer, cultura, bem estar etc.). As contribuições sociais estão entre essas receitas e se destinam, especificamente, ao financiamento da seguridade social, a qual compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinado a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Conforme o exposto é possível concluir que a vinculação com o custeamento da seguridade social, almejando garantir à sociedade os benefícios concedidos pela Constituição Federal, é característica fundamental e essencial das contribuições sociais.

Ainda sobre o prisma constitucional das contribuições, imprescindível é tratar do Art. 195 da CF que determina os pressupostos materiais de incidência das contribuições. Veja-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

A partir da leitura do supracitado artigo, nota-se que, a seguridade social possui diversas fontes de custeio, de financiamento, dentre elas aquelas incidentes sobre a receita ou faturamento, mais especificamente a contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, objetos do presente estudo.

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO

As Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1991, instituíram o Programa de Integração Social – PIS e o Programa

de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), respectivamente. Mais tarde, com o advento da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, os programas foram unificados, passando a ser designado como PIS/Pasep.

O referido programa, quando instituído, dentre suas principais finalidades, objetivava integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas; assegurar ao mesmo e ao servidor público o usufruto do patrimônio individual progressivo; estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda; e possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico social.

No entanto, a partir da vigência da CF de 1988, pode-se dizer, com base em seu art. 239, que as contribuições ao PIS/Pasep passaram a ter o objetivo de financiar o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono aos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal.

Por sua vez, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), foi instituída anos mais tarde pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Esta contribuição sobreveio à contribuição ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), instituída pelo Decreto Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e definitivamente extinta pela mesma lei que instituiu a COFINS.

A COFINS, nos termos do art. 1º da lei que a instituiu possui a finalidade, sem prejuízo da cobrança das contribuições ao PIS/Pasep, de financiar despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Atualmente, o PIS/Pasep e a COFINS são regidos, quando no regime cumulativo, pela Lei nº 9.718/98. A referida legislação apresentou mudança representativa no tocante a incidências das contribuições, ampliando a base de cálculo das mesmas e a alíquota da COFINS.

No entanto, a supracitada lei foi alvo de grandes críticas e discussões vez que, naquela época, a redação original do art. 195, I, da CF – artigo que serve de amparo constitucional às contribuições – tratava tão somente de “faturamento” – ou seja, àquela época não havia previsão para incidência sobre a receita.

Sobre o tema, discorre Paulsen (2019, p. 216):

A redação original do art. 195, I, da Constituição referia, tão somente, “faturamen-to”, o que deu ensejo a grandes discussões, na medida em que o legislador, ao instituir a contribuição denominada Cofins, pela LC n. 70/91, considerou como faturamento “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” e, posteriormente, ao alterá-la pela Lei n. 9.718/98, ainda sob a égide da redação original do dispositivo constitucional, referiu-se, também, à “receita bruta”, mas, desta feita, como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

Com fulcro no art. 110 do CTN e sob a legação de que a Lei nº 9.718/98 teria alterado o conceito de faturamento, a mesma teve a sua constitucionalidade questionada reiteradamente. Neste sentido, veja-se redação do art. 110 do CTN, que proíbe tal alteração:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Acerca da constitucionalidade da legislação, Ferrarezi e Carleto (2005, p. 21) entendem:

Esta constitucionalidade, segundo alguns doutrinadores, seria formal uma vez que a Lei nº 9.718/1998 além de instituir nova forma de financiamento da Seguridade Social (o que somente poderia ser feito por meio de lei complementar, na forma do parágrafo 4º do artigo 195 da Constituição Federal), ao tratar de tributar a receita bruta das empresas, equiparando-a ao faturamento, resultou de conversão de Medida Provisória aprovada sem a revisão, pelas duas casas do Congresso Nacional.

Para Paulsen (2019, p. 217) a Lei n. 9.718/98 teria extrapolado a norma de competência, de modo que a ampliação da base de cálculo perpetrada pela lei restou eivada de vício de inconstitucionalidade.

Após diversas decisões judiciais favoráveis aos contribuintes, dentre elas o julgamento do RE n. 346.084/PR, em novembro de 2005, o STF que reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, o referido dispositivo veio a ser revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Outro diploma legal que regulamenta as contribuições ao PIS/Pasep e a COFINS é a Lei nº 9.532/1997. Por meio dela foi instituída e regularizada a substituição tributária aplicável aos fabricantes e importadores de cigarros e de veículos como contribuintes substitutos dos comerciantes varejistas.

Por sua vez, as Leis nº 10.147/2000 e 10.548/2002 estabelecem o regime monofásico aplicável às indústrias e importadoras de medicamentos, perfumes, produtos de beleza, bem como as refinarias de petróleo, distribuidoras de álcool para fins carburantes e importadores de combustíveis e fabricantes e importadores de veículos. Tal regramento reduz para zero a alíquota incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos nele expostos pelos demais elementos da cadeia de circulação da mercadoria importada ou industrializada.

O regime não cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS – objeto do presente estudo – é regido pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

Por fim, a Medida Provisória nº 164/2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, estabeleceu a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre a importação de produtos e sobre a receita de serviços prestados no exterior, a partir de 1º de maio de 2004.

2.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Uma vez tratado do contexto histórico-legal das contribuições para o PIS e da COFINS, para melhor compreendê-las, faz-se necessária breve e objetiva análise acerca de sua regra-matriz de incidência. Esta análise tomará por base, principalmente, a doutrina de Paulo de Barros de Carvalho, criador da teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Referida doutrina, resumidamente, estabelece uma série de critérios objetivos que determinam todos os aspectos da hipótese de incidência tributária e o conseqüente dos tributos.

Sobre o tema, discorre Konkel Junior (2005, p. 156):

Em síntese, Paulo de Barros Carvalho apresenta a norma jurídica tributária sob configuração complexa, dividida em norma primária (endonorma) e secundária (perinorma), fixando a relação tributária na primeira. Ambas estão divididas em duas proposições: a hipótese, que fixa a previsão de um fato de possível ocorrência, e a consequência, que estabelece um vínculo jurídico entre sujeitos ativo e passivo. Assim, na hipótese estariam os critérios que permitiriam a identificação do fato (critérios material, espacial e temporal) e na consequência, os critérios que identificariam a relação jurídica daí decorrente (critério subjetivo – dividido em sujeito ativo e passivo - e critério quantitativo – composto da base de cálculo e da alíquota).

Assim, o a Regra matriz permite que sejam verificados os critérios antecedente e consequente das normas jurídicas que instituíram os tributos. Referente a tais critérios tem-se que: o primeiro é a hipótese, responsável por indicar o que fato concreto deve possuir para que possa ser enquadrado como fato gerador; já o segundo é a consequência, responsável por determinar os sujeitos e apurar o montante devido na relação tributária.

Segundo a doutrina de Carvalho (2010, p. 294-295), a hipótese, ou antecedente, é composta basicamente por três critérios: material, temporal e espacial, que será “uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico ou a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar”.

Ou seja, é a hipótese a responsável por permitir o reconhecimento de um fato que referencia o legislador a um determinado comportamento, delimitado por circunstâncias de espaço e de tempo (CARVALHO, 2010, p. 294-295).

De outro modo, a consequência, ou consequente, é composta basicamente por dois critérios, o pessoal e o quantitativo, que permitem, respectivamente, a identificação dos sujeitos da relação tributária e a apuração do montante devido (quantificação dos valores a partir da verificação da base de cálculo e alíquota) (CARVALHO, 2010, p. 294-295).

Em suma, Carvalho (2010, p. 298-299) resume a Regra Matriz de Incidência no seguinte texto:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Do exposto é possível concluir que a regra matriz de incidência tributária é norma de conduta disciplinadora das contribuições pecuniárias existentes nas relações entre os indivíduos e o Estado.

Adiante serão aprofundados, de maneira individualizada, os critérios que compõe a hipótese e o consequente, agora tratando mais especificamente sobre contribuições do PIS e da COFINS.

2.2.1 Critério Material

O critério material é aquele que indica a conduta e suas características podendo, caso esteja conforme definido no diploma legal, criar a relação jurídica entre as partes. Referido critério determina uma conduta, um comportamento, através de seu verbo, e uma ação que resultará na incidência do tributo.

Para Carvalho (2010, p. 320) o critério material é a referência que o legislador faz a um comportamento, condicionado por circunstâncias de espaço (critério espacial) e de tempo (critério temporal). E, para melhor compreendê-lo é necessário segregá-lo dos demais critérios, de modo que seja possível extrair da norma expressões genéricas designativas do comportamento de pessoas.

Do exposto, tem-se que o critério material nada mais é do que a situação fática descrita pelo legislador, capaz de gerar a obrigação tributária.

Oliveira (2011, p. 29) discorre:

Em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, os critérios materiais de incidência encontram-se previstos nas Leis N^os 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Do entendimento acima, cumpre mencionar que a hipótese prevista na Lei 9.718/2008 refere-se ao regime cumulativo, regime este que não será tratado no presente estudo. Já no tocante ao PIS e à COFINS não cumulativos, objeto de análise do presente trabalho, o critério material pode ser observado nos artigos 1^o das Leis n^o 10.637 e n^o 10.833/03. Leia-se:

Art. 1^o A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Art. 1^o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Desta forma, pode-se concluir que o critério material da regra matriz de incidência das contribuições para o PIS e da COFINS, sujeitos ao regime não cumulativo, reside no ato de “auferir receita”.

2.2.2 Critério Espacial

Outro critério referente à hipótese ou ao antecedente da regra matriz de incidência é o espacial. Este critério consiste na determinação local em que o sujeito passivo deve realizar o fato gerador descrito na norma legal para que ocorra a obrigação tributária.

Neste sentido, vejamos o entendimento de Melo e Lippo (2011, p. 31):

O critério espacial, também localizado no antecedente da norma jurídica tributária, diz respeito ao lugar previsto na hipótese, onde o fato deverá ocorrer para que sejam deflagradas as consequências previstas.

Um dos principais pontos que tornam este critério tão relevante é o fato de que, além de ser parte fundamental da construção da regra matriz, é por meio dele que restará determinado qual ente federado será competente para realizar a tributação.

Conforme disciplina a Carvalho (2010, p. 329), existem diferentes espécies de determinação espacial. Veja-se:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

No tocante às contribuições para o PIS e COFINS, entende Oliveira (2011, p. 31):

As contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento são casos típicos de critério espacial genérico e, assim, tendo em vista que a legislação das contribuições é federal, basta que o fato material de incidência ocorra dentro do território nacional para que irradie os efeitos da relação jurídica.

Desta forma, pode-se concluir que, no caso do PIS e da COFINS não cumulativos o critério espacial pode ser identificado como todo o território nacional.

2.2.3 Critério Temporal

O terceiro e último critério da hipótese, ou antecedente, é o temporal que, segundo Carvalho (2010, p. 256), trata-se da descrição contida na norma que indica o exato momento em que ocorre o fato que dá origem a obrigação tributária. É a partir desse instante que é considerado como ocorrido o fato gerador.

Assim, o critério temporal pode ser tido como o conjunto de informações que permitem identificar, com exatidão o momento em que há o nascimento do vínculo jurídico obrigacional, onde caberá ao sujeito passivo cumprir a prestação pecuniária nos termos no critério quantitativo da norma (CARVALHO, 2010, p. 327).

Além de sua importância por revelar o momento do nascimento da relação jurídica tributária, o critério temporal possui relação com a legislação aplicável ao caso concreto, visto que se aplica a lei em vigor no momento de ocorrência do fato gerador do tributo.

No tocante às contribuições do PIS e da COFINS, a doutrina majoritária entende que, em razão de o faturamento ser de apuração mensal, o fato gerador das referidas contribuições seria o último dia do mês.

Neste sentido, Oliveira (2011, p. 32) entende que “tanto no regime cumulativo quanto não cumulativo, esse critério é mensal, ou seja, a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devem ser apuradas ao final de cada mês.”

Todavia, cumpre mencionar que, parte minoritária da doutrina, como o que defende Sehn (2011, p. 216), entende que o último dia do mês não é suficientemente preciso para a definição do aspecto temporal, visto que até o último segundo do último dia do mês a pessoa jurídica pode auferir receita. Por essa razão, o aspecto temporal ocorreria no primeiro dia do mês seguinte.

2.2.4 Critério Pessoal

O primeiro critério que compõe o consequente da regra tributária é o pessoal. Por meio dele é que se definem os sujeitos, ativo e passivo, da relação jurídica tributária.

Assim, entende-se que este critério representa os elementos que permitem ao operador da norma verificar os sujeitos da obrigação, com vistas à prestação, em determinada quantia em dinheiro, a ser transferida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo (CARVALHO, 2010, p. 363).

O sujeito ativo da obrigação, também chamado de credor, é o titular do direito de exigir a prestação pecuniária, podendo ser pessoa jurídica de direito público, possuindo competência e capacidade tributária, ou pessoas jurídicas de direito privado, quando há delegação dessa competência.

No caso do PIS e da COFINS não cumulativos a pessoa competente para exigí-las é a União, que possui competência para instituir os tributos e capacidade para fiscalizá-los e arrecadá-los por intermédio da Secretaria da Receita Federal (RFB).

Por sua vez, o sujeito passivo, conforme leciona Carvalho (2010, p. 372), é “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”.

Apesar disso, as leis que regem as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativos (Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/03), definiram apenas as pessoas jurídicas como contribuinte de tais contribuições somente as pessoas jurídicas.

2.2.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo é formado pela base de cálculo e alíquota definida na norma tributária. É por meio deste critério que é possível quantificar o montante devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Para Carvalho (2010, p. 391), o critério quantitativo é o conjunto de notícias informativas obtidas pelo intérprete dos textos legais, que possibilita precisar, com segurança, a exata quantia devida pelo sujeito passivo a título de tributo, em favor do ente arrecadador tributário. Vejamos:

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do debitum tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha,

também, fatos de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra. (CARAVLHO, 2010, p. 398)

Desta forma, pode-se concluir que a base de cálculo é a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o valor do tributo, e a alíquota é um percentual a ser aplicado sobre esta a base para aferir o montante devido pelo contribuinte.

Sobre as contribuições do PIS e da COFINS sujeitas ao regime não cumulativo, a base de cálculo está prevista no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Neste sentido, tem-se que a base de cálculo das referidas contribuições é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo tanto o conceito receita bruta tratado no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, como também todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente (inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76).

Por fim, via de regra, a alíquota das contribuições PIS e COFINS sujeitas ao regime de incidência não-cumulativo, é de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

2.3 A SISTEMÁTICA DA NÃO CUMALITIVIDADE DO PIS E DA COFINS

A não cumulatividade das contribuições sociais está prevista no §12 do artigo 195 da Constituição Federal (CF/88), e tem por finalidade neutralizar a sua incidência, afastando a tributação cumulativa nos ciclos de produção e comercialização de bens e na prestação de serviços. Vejamos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (...)

Veja-se que o texto constitucional outorgou ao legislador a indicação de quais setores da atividade econômica estariam sujeitos a não cumulatividade das contribuições.

Neste sentido, no entendimento de Oliveira (2011, p. 39), o tributo não cumulativo é aquele que incide somente sobre o valor agregado em cada operação. Assim, o seu objetivo seria garantir que o tributo incida somente sobre o valor acrescido em cada operação.

Ainda, uma das diferenças trazidas pelo regime não cumulativo é que as alíquotas de PIS e COFINS são 1,65% e 7,6%, respectivamente, enquanto do regime cumulativo as mesmas são de 1,65% e 3%. E, no novo regime há incidência tributação sobre quase que a totalidade das receitas auferidas pela empresa, com a possibilidade do desconto de créditos, enquanto no regime cumulativo a incidência ocorre sobre o faturamento, não apropriando nenhum tipo de crédito. Já no novo regime, as alíquotas de PIS e COFINS são de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre quase a totalidade das receitas auferidas pelas empresas.

Em âmbito infraconstitucional, a não cumulatividade do PIS e da COFINS foi instituída com o advento das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente.

O conceito de receita definido nas leis de regência do PIS e da COFINS não cumulativos considera como o faturamento mensal, sendo este entendido como o total das receitas auferidas pela empresa, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Leia-se:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Ademais, os artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 permitem que sejam aproveitados créditos de PIS e de COFINS em algumas hipóteses, elencadas em seus incisos. Essencialmente o inciso II dispõe que é devido ao contribuinte a apropriação de crédito de PIS e de COFINS sobre os bens e serviços utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Veja-se:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Extrai-se da referida norma que os bens e serviços considerados essenciais para o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica, e para a posterior geração de receita tributável, geram créditos de PIS e de Cofins, por serem caracterizados como insumo.

Ainda, conforme disposto nas leis de regência das contribuições, na metodologia de dedução dos créditos na sistemática não cumulativa, conforme resume Lunardelli (2003, p. 116), possui a base de cálculo como sendo “o valor do faturamento, aqui redefinido como o equivalente ao total das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas a esta contribuição. Apurada esta base de cálculo, será a mesma reduzida de acordo com os créditos determinados nos incisos do art. 3º”.

Por fim, é importante destacar que não deve ser aplicado para o PIS e a Cofins o mesmo conceito de “insumo” que se aplica para a apuração de créditos de IPI e de ICMS, uma vez que as materialidades dos respectivos tributos são manifestamente diferentes. O fato gerador do PIS e da COFINS é a receita auferida pela pessoa jurídica, enquanto, por outro lado, o IPI tributa a realização de operações com produtos industrializados, e o ICMS a circulação de mercadorias; esta evidente distinção entre suas materialidades importa em inevitável descasamento das possibilidades de creditamento.

Inclusive, neste sentido, vejamos posicionamento adotado pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.246.317/MG:

Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI).

Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração ‘o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil’ (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Note-se também que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 elasteceram a definição de ‘insumos’, não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. (...)

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas ns. 247/02 e 404/04 não poderia simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI (tributo cuja hipótese de incidência é a produção de bem, e que, portanto, pode ter o vocábulo insumo limitado àqueles itens que entram em contato direto com o produto final), restringindo, por conseguinte, os bens/produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o PIS e COFINS não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições. (...)

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. (...)

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes

Assim, a não cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS é diferente da não cumulatividade utilizada na esfera federal para o IPI e na esfera estadual para ICMS, vez que para as contribuições, em determinados casos, o valor do crédito é diferente do exigido na etapa anterior, o que é vedado pela não cumulatividade do ICMS e do IPI.

3 O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS

3.1 PARA AS AUTORIDADES FAZENDÁRIAS

Inicialmente, a Receita Federal, por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/04, regulamentou as Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, determinando que insumos seriam:

- I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
 - a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
- II - utilizados na prestação de serviços:
 - a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

O conceito de insumos trazido pelas referidas instruções normativas em muito se assemelhava com o conceito trazido na legislação do IPI. Vejamos art. do art. 226, inc. I do RIPI (Decreto nº 7.212/2010), que se transcreve:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Contudo, ao longo dos anos, a Receita Federal do Brasil mudou seu entendimento, aceitando a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre gastos que não estão abarcadas pelo conceito de insumo adotado pelas Instruções Normativas RFB SRF nº 247/02 e nº 404/04.

Conforme já tratado, reforçando este sentimento que por diversas vezes já vinha sendo adotado pela própria RFB, em 24/04/2018 foi publicado o acórdão do Resp nº 1.221.170/PR que decidiu pela ilegalidade da disciplina de creditamento

prevista na IN SRF nº 247/02 e 404/04 e definiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Apresentando as principais repercussões na RFB decorrentes da definição do conceito de insumos pelo STJ no Resp 1.221.170/PR, foi publicado pela RFB o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018. Neste sentido, vejamos::

Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Ainda, o parecer, possui como objetivo aplicar, segundo o entendimento da RFB, o conceito de insumos estabelecido pelo STJ em relação às principais categorias de itens analisadas continuamente por suas diversas áreas. Frise-se que, no parecer foi analisada apenas a subsunção de determinado item ao conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

3.2 NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

Inicialmente, ao tentar definir o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, as primeiras decisões administrativas pauta-vem, principalmente, no conceito de insumo previsto na legislação do IPI. Neste sentido, segue Acórdão nº 203-12.472, de 17 de outubro de 2007, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF):

O termo insumo não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados nos seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da não cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados (...) o conceito de insumo já foi consagrado pelo Parecer Normativo n.º 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias primas e produtos intermediários “stricto sensu” e material de

embalagem) quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda das propriedades físicas ou químicas.

Mais tarde, em 2 de junho 2008, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 201-81.139, definiu que o conceito de insumo para fins de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS não está atrelado àquele utilizado pela legislação do IPI. Veja-se trecho do voto vencedor:

A recorrente alega que tem direito ao crédito dos combustíveis e lubrificantes porque os mesmos são usados em sua frota de veículos, que transporta produtos e insumos entre seus estabelecimentos.

Para haver ressarcimento é necessário haver o direito ao crédito.

No caso dos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículo ligados à atividade industrial geram, no meu entender, direito ao crédito, a teor do inciso II do art. 3 2 da Lei nº 10.637/2002.

E geram direito ao crédito porque o conceito de insumo (bens e serviços) utilizado pela lei não é igual à soma de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a que se refere a legislação do IPI. Insumos são todos os "custos, despesas ou encargos" vinculados ao produto ou serviço vendido, como diz o art. 21 da IN SRF nº 460/2004.

Neste sentido, discorre Oliveira (2005, p. 44):

Sem ser necessário entrar em qualquer discussão relativa à extensão dos créditos de quantificação da COFINS e da Contribuição para o PIS, basta ver que, quanto ao IPI, a redução dos créditos a apenas três grupos de insumos deriva de expressa disposição da respectiva legislação, enquanto que no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Alem disso, em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da COFINS e da Contribuição para o PIS, deve ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 13.12.1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do artigo 3º.

Ainda, Greco (2008, p. 21) ressalta a impossibilidade de utilização dos conceitos trazidos na legislação do IPI para a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS:

Note-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que "insumo" deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto.

Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não cumulatividade que, quando se trata de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.

Realmente, no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, §3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja “produto industrializado”, de modo que a palavra “insumo” só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com essa idéia (=algo fisicamente apreensível). Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o § 11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite que as Leis mencionadas adotem o técnico de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado “insumo”.

Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo “insumo” não tem um sentido único; sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico-normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

...

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou faturamento, portanto sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI.

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado, versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

Desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; agredir a racionalidade de incidência de PIS/COFINS; e

Contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto “receita/faturamento” e não do pressuposto “produto”.

Outra interpretação acerca do conceito de insumos que por vezes antigamente era aplicada, era de que o termo deveria seguir a mesma interpretação do conceito de despesas necessárias para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica. Neste sentido, segue trecho do voto proferido no acórdão nº 203-

12.741, de 11 de março de 2008, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

“Assunto: Contribuição para o Pis/Pasep

(...)

Regime não-cumulativo. Insumos. Descontos com seguros. Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como ‘insumos’ previstos na legislação do IRPJ.

Recurso provido em parte.” (2ª CC, Terceira Câmara, Processo nº 10932.000016/2005-78, Recurso nº 137.910, Acórdão nº 203-12.741, Sessão de 11 de março de 2008)

Desta forma, em muitas decisões, defendia-se que, para efeito de identificar os valores que proporcionam a geração do crédito de PIS e COFINS, deveria ser buscado, sistematicamente, o conceito e a regulamentação dos custos e despesas considerados dedutíveis para efeito do Imposto de Renda. Mister se faz transcrever o artigo 290 e 299 do RIR/99:

Art. 290 O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

(...)

Art. 299 São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Conforme se observa dos dispositivos acima, para fins de apuração do IRPJ as despesas necessárias são aquelas usuais, normais e necessárias para as transações da empresa.

Atualmente, a esfera administrativa têm se posicionado no sentido de que se considera insumo o dispêndio essencial, pertinente e relevante à atividade-fim do

contribuinte e, conseqüentemente, necessário para o recebimento das receitas tributáveis pelo PIS e pela Cofins.

É o que se observa do julgado, de 2016, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que considerou insumo todo gasto comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, cuja subtração obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda da qualidade do produto ou serviço daí resultante (acórdão nº 3301-002.966, de 17 de maio de 2016).

Neste mesmo sentido, é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que, em 2014, entendeu que o conceito de insumo existente na legislação do PIS e da Cofins é “autoaplicável”, devendo ser entendidos como insumos todos os gastos indispensáveis à prestação dos serviços ou ao processo produtivo (acórdão nº 9303-003.079, de 13 de agosto de 2014).

A respeito do assunto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão máximo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) exarou entendimento sobre o tema, conforme ementa abaixo transcrita:

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. (CARF. Acórdão nº 9.303-008.474 – Sessão de 16/04/2019)

Destaca-se o fato de que o CARF, no julgado acima, adotou entendimento de acordo com a nova interpretação do conceito de insumo, trazida pelo STJ através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, conforme exposto nos tópicos abaixo do presente estudo.

3.3 NA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170, pela sistemática dos recursos repetitivos, declarou a ilegalidade das Instruções Normativas RFB nº 247/02 e nº 404/04 e reconheceu que deve ser efetuada a análise da relevância ou essencialidade do

produto adquirido para fins de caracterização como insumo para o desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS e da COFINS. A decisão e firmou as seguintes teses jurídicas:

- (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e
- (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. ficou ementada da seguinte maneira:

O STJ além de declarar ilegal o conceito de insumo adotado pela Receita Federal do Brasil (RFB) em suas Instruções Normativas, definiu que somente é insumo aquilo que pode ser considerado essencial e relevante à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser feita análise caso a caso considerando as peculiaridades de cada processo. Acerca dos conceitos de essencialidade e relevância, a Min. Regina Helena Costa, cujo voto serviu de base para a decisão do STJ, trouxe as seguintes considerações:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço

Contudo, muito embora em diversos trechos do decisum tenha restado assentado que os critérios definidores da essencialidade ou relevância do insumo estão atrelados à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, o voto que prevaleceu foi o da Min. Regina Helena Costa, que dá a entender que daria direito ao crédito apenas os gastos ligados ao processo produtivo e à prestação do serviço, com a exclusão do direito ao creditamento das despesas comerciais.

Assim, em razão dos trechos do voto vencedor (direito ao creditamento dos insumos relacionados ao processo produtivo), instalou-se dúvida quanto à amplitude do direito ao creditamento.

4 OS INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

4.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

Inicialmente, antes de adentrar a discussão acerca da possibilidade do aproveitamento de créditos de insumo sobre despesas incorridas na atividade comercial, faz-se necessário relembrar alguns aspectos introdutórios já tratados no presente trabalho.

Sob o contexto legislativo, nos anos de 2002 e 2003 foram instituídas as Leis nº 10.637 e nº 10.833, respectivamente, que trouxeram o regime de apuração não cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS.

Posteriormente, em 2002 e 2004, a Receita Federal publicou as Instruções Normativas SRF nº 247 e nº 404, respectivamente, que tratavam sobre as referidas contribuições, mas restringiam o direito de crédito apenas aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, o que se desgastassem com o contato físico, ou com a prestação de serviço apenas de âmbito nacional.

Em abril de 2018 foi publicado o acórdão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR que, decidiu pela ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247/2002 e 404/2004, e definiu o conceito de insumo para o PIS e COFINS.

A estrutura das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 em seus arts. 3º, trazem diversas formas, modalidades de creditamento. Dentre elas a prevista no inciso segundo, objeto desta análise, que prevê a possibilidade de tomada de crédito de PIS e COFINS sobre “bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos”.

Ou seja, é importante frisar que, da leitura do próprio dispositivo legal, tem-se que esta modalidade de creditamento estaria ligada a prestação de serviços ou produção de bens, nada falando sobre atividades estritamente comerciais. Inclusive, sob a ótica legal, isto ocorre pois a possibilidade de creditamento resguardada para a atividade comercial, em tese, estaria abarcada no inciso I do referido artigo, que autoriza a tomada de crédito sob “bens para revenda”.

Além disso, existem outras formas de aproveitamento de crédito, tais como aluguéis, edificações, dentre outras previstas no art. 3º das Leis que regem o PIS e a COFINS não cumulativos.

No entanto, a que importa para o presente trabalho, como já dito, é a modalidade de crédito prevista no inciso II, que trata dos insumos. Sob esta modalidade, cumpre destacar o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 1.221.170/PR., qual seja: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Neste sentido, o critério da essencialidade seria a característica do item que constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, ainda, sua falta lhes retire ou reduza a qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por outro lado, o critério da relevância é a característica do item que, embora não indispensável à elaboração do produto ou à prestação do serviço, integra o seu processo, seja pelas particularidades da atividade ou por imposição legal.

Por fim, é importante frisar também, que o REsp foi decidido em um contexto de uma indústria, o que pode ter deixado, de certo modo, prejudicada a análise referente a empresas que exerçam atividade comercial.

4.2 ATUAL ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB)

Agora, passamos a tratar do atual posicionamento das autoridades fiscais, ou seja, da Receita Federal, acerca da possibilidade de empresas que exerçam atividades comerciais apurarem créditos de PIS e COFINS na modalidade de insumos.

A RFB, em 2018, publicou o Parecer Normativo COSIT nº 05, que trouxe as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela decisão do STJ no Resp 1.221.170/PR.

No Parecer, a RFB, ao tratar especificamente do conceito de insumos fixado pelo STJ, expressamente se manifestou no sentido de que:

“Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não

abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.”

Em outro momento, ao tratar especificamente sobre a atividade comercial, a RFB se manifestou no sentido de que não existem insumos geradores de créditos na referida atividade. Apenas na produção de bens/ prestação de serviços.

Ademais, ao referir-se à atividade de revenda de bens, a RFB foi clara ao firmar o entendimento de que não há insumos geradores de créditos à esta atividade pois à ela foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do art. 3º da Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

Ainda, referindo-se a atividade comercial a RFB exemplificou alguns gastos que, em seu entendimento, não geram créditos na revenda de bens, quais sejam: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

Reforçando seu entendimento, em 2019, foi emitida a Instrução Normativa RFB nº 1.911 que, em seu art. 172 § 2º, confirmou que não são considerados insumos os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais. Veja-se:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

Neste sentido, tem-se a Solução de Consulta COSIT nº 248/2019:

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não

há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

Recentemente, em 29 de junho de 2020, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 84, a RFB afirmou que:

“Não há créditos da Cofins sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços. As despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.”

Em outra oportunidade, no mesmo sentido da decisão anterior, foi publicada a Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4017, de 06 de julho de 2020, que entendeu que não geram créditos na modalidade de insumo para empresas que exerçam atividades comerciais os dispêndios com publicidade e propaganda. Neste sentido, segue excerto da solução:

“As despesas de propaganda e publicidade não geram direito a desconto de créditos da Cofins não cumulativa para pessoas jurídicas que, como na espécie dos autos, exercem atividade comercial, eis que não configuram insumos relativamente a esta, nos termos do entendimento do Superior Tribunal de Justiça pacificado em sede do julgamento do Recurso Especial Repetitivo nº 1.221.170/PR, nem se enquadram em qualquer outra modalidade de creditamento prevista na legislação de regência.”

Do exposto, é possível afirmar que, atualmente, no entendimento da Receita Federal, não é possível que empresas que exerçam atividades comerciais tomem créditos de PIS e de COFINS na modalidade de insumo para a sua atividade.

4.3 ATUAL ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCIAS (CARF)

Passamos agora a analisar, por meio dos recentes acórdãos publicados pelo CARF, qual é o seu entendimento no que se refere à existência de insumos, para fins de aproveitamento de crédito de PIS e de COFINS, nas atividades comerciais.

Em 2017, a empresa Terra Atacado, obteve no CARF, por meio do acórdão nº 3402-003.992, o direito ao crédito sobre combustível e manutenção da frota

própria de caminhões usados na distribuição dos produtos revendidos. Neste caso, os conselheiros entenderam haver uma “atividade de serviço de transporte” que faria jus aos referidos créditos à título de insumos. Ou seja, apesar de empresa cuja atividade preponderante seja comercial, o crédito foi concedido em razão de uma “atividade secundária”, qual seja, o serviço de transporte. Ainda, cumpre destacar que, nesta decisão o CARF fundamentou seu entendimento em julgado do STJ de 2014, ou seja, em julgado anterior à definição do conceito de insumo.

Em 2018, o CARF proferiu acórdão nº 9303-006.689, envolvendo a Magazine Luíza S.A., cuja atividade econômica é o comércio varejista de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo. O objetivo da discussão era o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS sobre embalagens, combustível e manutenção de empilhadeiras, juros de financiamento para construção de centro de distribuição e taxas de administração de cartão de crédito.

O voto vencedor, por maioria de votos, foi no sentido de que “o contribuinte é empresa comercial varejista, não é produtora ou fabricante de produtos nem prestador de serviços”. Assim, a decisão foi no sentido de que “não são passíveis de apropriação de créditos, pois nenhuma das despesas é referente à aquisição de bens para revenda”.

Também em julgado de 2018, o Walmart, no acórdão nº 3301-004.483, obteve julgado favorável no CARF para se apropriar sobre gastos com EPI. Na ocasião do julgamento, entenderam os conselheiros que tais despesas seriam passíveis de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS como insumos por haver na legislação federal exigência dos itens e por serem fundamentais no comércio de produtos alimentícios.

Ainda em 2018, outros dois acórdãos do CARF, nº 3401-005.291 e 3201-005.668, referente à Natura e a Visa, respectivamente, admitiram a apropriação de créditos com gastos comerciais, especificamente relacionados a publicidade. Entretanto, ambos os julgados sustentam que as empresas são prestadoras de serviços, sendo este fator condicionante para o aproveitamento do crédito.

Em outra decisão, no acórdão 9303-010.247 de março de 2020, envolvendo a Via Varejo S.A., dona das empresas Casas Bahia, Ponto Frio e Extra, e, cuja atividade econômica desenvolvida, assim como no acórdão anteriormente apresentado, também é o comércio varejista de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo. Nesta discussão, a contribuinte almejava a possibilidade de aproveitar

crédito de PIS e COFINS sobre manutenção/reparo das lojas, sobre taxa de administração de cartão de crédito, publicidade e propaganda e, créditos extemporâneos de ICMS-ST.

O voto vencido foi favorável ao contribuinte, no sentido que a essencialidade e relevância devem ser aferidas para a atividade econômica desempenhada pela empresa e não somente para a produção de bens e/ou prestação de serviços. Neste voto, foi permitido o aproveitamento de créditos apenas vedando o crédito sobre manutenção das lojas pois a contribuinte não teria demonstrado a importância de tais despesas para a consecução de sua atividade.

No entanto, o voto vencedor, por maioria de votos, foi no sentido de que a essencialidade e a relevância devem ser aferidas tão somente para a produção de bens e prestação de serviços. De forma que, a decisão não permitiu o aproveitamento de créditos sobre a totalidade das despesas discutidas.

Por fim, em janeiro de 2020, no acórdão nº 3302.008.120, verifica-se uma decisão atípica sobre o assunto. Referida decisão tratava do pleito pela possibilidade de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS sobre publicidade e propaganda e taxas de cartão de crédito, das Lojas Insinuante S.A. (Ricardo Eletro), cuja atividade econômica preponderante é o comércio varejista de móveis e eletrodomésticos.

Neste caso, tinha-se uma decisão da DRJ/JFA, de 18/04/2019, que, em relação à publicidade e propaganda havia entendido que:

“Uma vez considerada a receita da prestação de serviços de propaganda e publicidade na composição da base de cálculo das contribuições, é irrelevante, para a apuração dos respectivos créditos, o fato, apontado pela fiscalização, de que a atividade preponderante da interessada é o comércio de vendas de mercadorias no atacado e no varejo.”

Ou seja, a DRJ permitiu o aproveitamento de crédito de publicidade e propaganda.

Todavia, é importante ressaltar que esta decisão trata-se de caso isolado, vez que para permitir o aproveitamento de crédito a DRJ levou em consideração que a empresa possuía, além de receitas provenientes de sua atividade principal, receita de prestação de serviços de publicidade e propaganda. Ou seja, não estaríamos especificamente diante de decisão autorizando créditos para a atividade comercial, mas sim para a prestação de serviço realizada pela empresa, o que já possui entendimento favorável. Assim, apesar de parecer indicar uma mudança de

entendimento do posicionamento do Órgão, em verdade, trata-se de concessão de crédito na modalidade de insumo para a prestação de serviços e não para a atividade comercial em si.

O trecho da decisão da DRJ acima colacionado não foi analisado pelo CARF, ou seja, restou mantida a possibilidade a aproveitamento de créditos de publicidade e propaganda para o contribuinte. Lembrando que a decisão foi mais no sentido da não cumulatividade, uma vez que, compondo a base de cálculo das contribuições, ou seja, sendo uma receita da empresa, seria possível o aproveitamento de crédito, independentemente da atividade do contribuinte.

Em relação às taxas de cartões de crédito, o pleito foi analisado pelo CARF, que manteve o entendimento da DRJ pela glosa do crédito sob a decisão de que “despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal.”

O Acórdão nº 3402-007.201, publicado em 16/01/2020, apresentou um caso muito semelhante ao das Lojas Insinuante (Ricardo Eletro), mas com adoção de entendimento desfavorável ao contribuinte. Vejamos:

VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. As Verbas de Propaganda Cooperada, que são valores destinados a ações de marketing que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos do varejista, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, estão sujeitos à incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo compor suas bases de cálculo.

(...)

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de bens ou a prestação de serviços.

Assim, ante as decisões do CARF analisadas é possível verificar também que majoritariamente o posicionamento do Órgão ainda é desfavorável à existência de insumos vinculados especificamente às atividades comerciais, o que não prejudica o

aproveitamento de créditos de insumos caso a empresa desenvolva também outras atividades como a produção de bens e/ou prestação de serviços.

4.4 ATUAL ENTENDIMENTO DO PODER JUDICIÁRIO

Por fim, passamos a análise do Poder Judiciário sobre a existência de insumos na atividade comercial. Tendo em vista a relevante quantidade de julgamentos proferidos pelos Tribunais Regionais Federais (TRF) analisando o enquadramento de determinados dispêndios como insumos, principalmente após o conceito e critérios definidos pelo STJ, focamos o nosso estudo em decisões do STJ, que, como regra, serve de parâmetro para os tribunais inferiores.

Deste modo, passemos a análise do Resp nº 1.695.111/AM, referente à Porto Veículos Ltda, uma concessionária de veículos, cuja principal atividade econômica desempenhada é o comércio a varejo de automóveis, camionetas, utilitários novos/usados, pneus, câmaras de ar novos, peças e acessórios para veículos e serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores.

O pleito da empresa era pela não inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS das taxas de administração de cartão de crédito ou, em caso desfavorável, ou seja, em caso de as taxas serem tributadas pelas contribuições, pleiteou a possibilidade de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS sobre as mesmas.

Já adiantando, a decisão proferida no âmbito do Resp foi de que o TRF1 teria que reanalisar o enquadramento das despesas como insumo. Para melhor explicar o contexto da decisão, passemos pela análise da tramitação do processo.

Em 11/06/2010 houve a distribuição dos autos à Justiça Federal de Amazonas, tendo sido proferida, em 09/09/2011, a sentença de primeiro grau pela improcedência do pleito do contribuinte.

Em 16/05/2016, a apelação da empresa foi julgada pelo TRF1 como improcedente, de mesmo modo que, em 22/08/2016, os embargos de declaração foram rejeitados pelo mesmo Órgão.

Mais tarde, em 21/06/2018, ao julgar o Recurso Especial, o STJ impôs “o retorno dos autos, a fim de que o tribunal *a quo* examine a essencialidade ou relevância em relação à despesa apontada, a fim de definir se corresponde ao conceito de insumos delineado nesta Corte”.

Sobre esta decisão foi gerada a crítica de que, se não fosse possível existir insumos na atividade comercial o STJ não pediria que o TRF reanalisasse essas despesas, mas sim teria definido de pronto que não existiriam insumos na atividade comercial.

Em 18/10/2019 os autos foram redistribuídos ao TRF1 e, em 11/11/2019 o tribunal reanalisou a apelação do contribuinte, proferindo a seguinte decisão:

“Tratando-se de empresa com estabelecimentos comerciais físicos, as atividades de venda podem ser realizadas normalmente, sem que haja necessidade de realização de despesas com (...) taxas de administração de cartões de créditos e similares para que os consumidores adquiram as mercadorias, pois é possível (e até comum) a realização de pagamentos por outros meios (cheque, transferência bancária etc.), sem custo adicional para o vendedor)
(...)
Apesar das aludidas despesas tenderem, direta ou indiretamente, a maximizar os resultados da atividade comercial da empresa, não são essenciais nem de relevância inafastável à realização dessa sua atividade-fim, qualificando-se como meros custos operacionais.”

Assim, em que pese a atividade do contribuinte seja comercial, o TRF1 avaliou o enquadramento das despesas como insumo, deixando de utilizar o argumento de que contribuintes com atividade comercial não podem apurar créditos sobre insumos.

Ou seja, neste caso, a decisão foi desfavorável, pois os dispêndios não se enquadraram no conceito e nos critérios definidos pelo STJ, o que não quer dizer que talvez outras despesas não pudessem ser enquadradas como insumos, em que pese a atividade comercial.

Outro caso, similar ao anteriormente analisado, é o do Resp nº 1.843.173/SP, da Drogaria São Paulo S.A., cuja principal atividade desempenhada é o comércio varejista de medicamentos, especialidades farmacêuticas e homeopáticas, produtos químicos, acessórios, artigos de perfumaria e essenciais, artigos odontológicos, óticos e correlatos.

A empresa realiza a seguinte operação, ela utiliza caminhões para promover a entrega de mercadorias nos centros de distribuição e em suas filiais, suportando o custo desta frota. Deste modo, a empresa pretendia o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS sobre combustíveis, lubrificantes, câmaras de ar e peças de manutenção adquiridas e utilizadas para frota destinada a sua atividade operacional.

Da mesma forma, passemos a análise da tramitação do processo.

Em 22/07/2015 houve a distribuição dos autos à Justiça Federal de São Paulo que, em 29/09/2016 julgou improcedente o pedido do contribuinte.

Em 30/03/2017, a apelação foi julgada improcedente pelo TRF3 e, em 22/03/2018, o mesmo tribunal rejeitou os embargos de declaração.

Mais tarde, em 14/10/2019, ao julgar o Recurso Especial, o STJ determinou “o retorno dos autos, a fim de que o tribunal de origem reexamine o direito da Recorrente ao creditamento postulado considerando a fundamentação apontada”.

Em 20/03/2019 houve a redistribuição dos autos ao TRF3 e, até o momento, os autos estão com o Relator. Assim, apesar ainda não haver uma decisão no processo, o fato de o STJ ter devolvido os autos ao TRF para que este analisasse o direito ao crédito dos insumos pode ser considerado como um movimento favorável à possibilidade de existirem créditos de insumo na atividade comercial. Ainda mais, frise-se que, neste caso a possibilidade de julgamento favorável ao contribuinte é maior sob a ótica das despesas que são discutidas – despesas estas que para empresas prestadoras de serviços ou que exercem atividades industriais, comumente é favorável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do presente estudo foi possível notar que a definição do conceito de insumo, previsto nas leis de regência do PIS e da COFINS sujeitos ao regime não cumulativo, passou, ao longo do tempo, por diversas interpretações.

Inicialmente, no tocante à legislação ordinária do PIS e da COFINS, a sua literalidade é no sentido de que insumos só se aplicam à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos. Assim, sendo, não haveria previsão legal para créditos das contribuições sobre insumos por comerciantes.

Ademais, por meio das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, a Receita Federal do Brasil conceituou, em um primeiro momento, como insumos apenas os bens que fossem diretamente agregados ao produto final, o que se desgastassem com o contato físico, ou com a prestação de serviço apenas de âmbito nacional. Esta definição em muito se parecia com o conceito de insumo previsto para a não cumulatividade do IPI, como se este conceito estivesse sendo aplicado pela RFB a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Nos anos seguintes, o CARF passou a exarar entendimentos que, ora seguiam o conceito contido nas Instruções Normativas da RFB, ora adotando interpretação diversa, considerando insumo toda despesa comum e usual à atividade da empresa. Esta última corrente interpretativa muito se assemelha de dedutibilidade de despesas sob a sistemática de apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Recentemente, o STJ pacificou o entendimento, que vem sendo atualmente aplicado, através do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Por meio dele, fixou a tese de que a análise de determinado dispêndio como insumo deve ser aferida à luz dos critérios de essencialidade e/ou relevância, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa.

Da análise das recentes Soluções de Consulta publicadas pela RFB, bem como dos recentes acórdãos proferidos pelo CARF, administrativamente, o cenário para empresas comerciais aproveitarem créditos de PIS e COFINS sobre insumos ainda é desfavorável.

No entanto, sob a ótica dos recentes julgamentos do STJ, que não tem negado de pronto este creditamento (como fazem os outros Órgãos), mas sim tem defendido a análise do enquadramento dos gastos nos critérios de essencialidade

ou relevância da empresa, verifica-se, possivelmente, uma abertura para o entendimento de que empresas comerciais possuem insumos passíveis de creditamento de PIS e COFINS.

Assim, mesmo que a jurisprudência num contexto geral ainda não seja consolidada neste sentido, pode-se compreender que o conceito de insumos deve ser interpretado sob os critérios de essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, e não apenas às atividades produtivas e de prestação de serviços. Principalmente levando-se em conta o funcionamento da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17 ed. rev., atual., reformul. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno. Cofins e PIS/Pasep Modalidades de Contribuição e Aspectos Práticos dessas Incidências (atualizado até 07/03/2005). São Paulo: Lex Editora, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário. v. 34. jul./ago. 2008, São Paulo: Editora Fórum, 2008.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. Contribuições Sociais. Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 95, ago. 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. Edição 11. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

MELLO e LIPPO Apud. OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição para o PIS. Apud.: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS e COFINS – Questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PAULSEN, Leandro Velloso, Andrei Pitten Co-autor Contribuições no sistema tributário brasileiro Leandro Paulsen ; Andrei Pitten Velloso Ed 4 rev., atual. São Paulo: Saraiva, 2019.

SEHN, Solon. PIS e COFINS - Não Cumulatividade e Regimes de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011.